Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-2967/2008
{T 0/2}

Urteil vom 11. August 2010

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richterin Charlotte Schoder, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2005/ Vorsteuerabzug, Stellvertretung).

Sachverhalt:

A.
A._____ führt eine Einzelfirma; er war vom 1. Januar 1995 bis zum 31. März 2007 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Die ESTV führte im April/Mai 2006 bei A._____ eine Kontrolle durch und forderte daraufhin mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 189'947 vom 2. Juni 2006 Fr. 31'753.-- unter anderem mit der Begründung nach, er habe Logementumsätze nicht abgerechnet. Er habe zu Unrecht auf der Vermietung diverser Ferienwohnungen, welche sich im Besitz seiner Kinder befänden, keine Mehrwertsteuer abgerechnet, obwohl die Vermietung nicht in direkter Stellvertretung stattgefunden habe.

B.
Am 12 Mai 2006 teilte A._____ der ESTV mit, die Mieterträge aus dem Haus X._____ und den zwei Chalets seien Mieterträge seiner Kinder, welche die Vermietung auf eigene Rechnung betrieben. Ob eine Mehrwertsteuerpflicht seiner Kinder vorliege, sei durch die ESTV zu prüfen. Mit Schreiben vom 16. November und 28. November 2006 verlangte er einen anfechtbaren Entscheid bezüglich der Position 1.6, „Nicht abgerechnete Logementumsätze“, der EA Nr. 189'947 (Steuerbetrag Fr. 20'116.40). Am 26. Januar 2007 teilte A._____ der ESTV zudem mit, er sei ebenfalls Eigentümer der zwei Chalets.

C.
Die ESTV traf am 12. Juni 2007 den verlangten förmlichen Entscheid, indem sie ihre Nachforderung bestätigte. Gegen diesen erhob A._____ am 10. Juli 2007 Einsprache. Er machte für die beiden Wohnungen im Haus X._____ keinen Vorsteuerabzug geltend; hingegen forderte er die Anerkennung eines Vorsteuerabzugs von Fr. 40'117.64 (Perioden 2001 bis 2005) für die beiden Chalets. Er führte aus, er habe die Nutzung dieser Chalets selber inne und überlasse lediglich die Einnahmen seinen Kindern zur Erstellung der Verwaltungsabrechnungen; diese bezahlten für ihn aus diesen Einnahmen die Kosten und Schuldzinsen. Die Vorsteuern die zwei Chalets betreffend seien ihm gutzuschreiben.

D.
Die ESTV wies mit dem Einspracheentscheid vom 9. April 2008 die

Einsprache ab, im Wesentlichen mit der Begründung, A._____ habe seine zwei Chalets seinen (nicht mehrwertsteuerpflichtigen) Kindern zur Nutzung übertragen und sie dann für diese weitervermietet, ohne dabei als deren direkter Stellvertreter aufgetreten zu sein. Damit könnten keine Vorsteuern berücksichtigt werden. Im Übrigen habe A._____ im massgebenden Zeitraum bei den direkten Steuern keine Mieterträge aus den Chalets als Einkommen versteuert.

E.
Am 6. Mai 2008 erhob A._____ (Beschwerdeführer) Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht mit dem Begehren um Anrechnung der Vorsteuern für die Wohnungen in seinem Besitz, oder, als Eventualantrag die Befreiung von der Besteuerung. Diese Wohnungen (zwei Chalets und zwei Appartements) habe er – nicht als Stellvertreter seiner Kinder – an Gäste vermietet unter Rechnungsstellung auf seinem Papier und mit Angabe der MWST-Nummer. Die interne Abrechnung dieser Einnahmen habe er seinen Kindern überlassen. Die diesbezüglichen Angaben im Schreiben vom 12. Mai 2006 stimmten nicht. Der Bezug zur direkten Bundessteuer habe keine Relevanz. Er begehrte ausserdem, die Besteuerung der Einnahmen aus den Wohnungen der Nachkommen sei zu klären (Rechtsbegehren 2).

F.
Auf Grund der Verfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 8. Mai 2008, die Beschwerde mit konkreten Rechtsbegehren zu verbessern, präzisierte der Beschwerdeführer mit der Eingabe vom 13. Mai 2008 sein erstes Begehren um Anrechnung der Vorsteuern im Betrag von Fr. 40'117.64 für die Wohnungen in seinem Eigentum, oder, als Eventualantrag die Befreiung von der Besteuerung. Das zweite Rechtsbegehren und die Begründung dazu blieben unverändert.

G.
Auf Aufforderung des Bundesverwaltungsgericht reichte der Beschwerdeführer am 12. August 2008 Vorsteuerbelege gemäss den Bauabrechnungen 2003-2005 sowie den Betriebsrechnungen 2001-2005 ein. In ihrer Vernehmlassung vom 19. September 2008 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers. Sie machte im Wesentlichen geltend, dieser habe seine ihm gehörenden zwei Chalets und Appartements seinen Kindern zur Nutzung überlassen, in der Folge jedoch im eigenen

Namen an Gäste vermietet. Es könne deshalb kein Vorsteuerabzug gewährt werden.

H.
Mit Verfügung vom 3. März 2010 fordert das Bundesverwaltungsgericht den Beschwerdeführer auf, Nachweise einzureichen, dass die Vermietung der zwei Chalets im Gegensatz zu seiner Erklärung vom 12. Mai 2006 durch ihn selbst auf eigene Rechnung und nicht durch oder für Rechnung seiner Nachkommen erfolgt sei. Dieser Aufforderung kam der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 18. März 2010 nach. Er reichte eine Auswahl von zehn Rechnungen ein.

I.
Am 20. April 2010 nahm die ESTV Stellung. Aufgrund der neu eingereichten Rechnungen sei nachgewiesen, dass der Beschwerdeführer die beiden Chalets im eigenen Namen vermietet habe. Inwiefern die eingereichten Unterlagen jedoch den Nachweis dafür erbringen sollten, dass er für eigene Rechnung gehandelt habe, sei nicht einzusehen. Im Gegenteil, aufgrund der Umstände sei erstellt, dass der Beschwerdeführer für fremde Rechnung gehandelt habe.

Auf die weiteren entscheidrelevanten Begründungen der Verfahrensparteien wird das Bundesverwaltungsgericht im Rahmen der Erwägungen eingehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das (neue) Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmun-

gen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Das vorliegende Verfahren betrifft die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2005 und untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300). Unter Vorbehalt der die Bezugsverjährung betreffenden Bestimmungen ist dagegen das neue Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Dabei ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG restriktiv auszulegen, indem strikte nur Verfahrensnormen sofort anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellem Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 1.2, A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Um kein Verfahrensrecht handelt es sich insbesondere auch bei den Regeln über die Stellvertretung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_442/2009 vom 5. Februar 2010 E. 2.4).

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149). Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1623 ff. und 1758 f.; ALFRED KÖLZ, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess, Zürich 1974, S. 93 ff.) und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (anstelle vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5468/2008 vom 21. Januar 2010 E. 1.2, A-2458/2009 vom 14. Juli 2009 E. 1.2 mit Hinweisen). Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung

bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1558/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 1.2; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 12. Oktober 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.29 E. 4a; zum Ganzen: BVGE 2007/41 E. 2).

1.4 Streitgegenstand bildet vor Bundesverwaltungsgericht das in der angefochtenen Verfügung geregelte Rechtsverhältnis, soweit es im Beschwerdeverfahren noch streitig ist (Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1). Der Streitgegenstand ist nicht mit der angefochtenen Verfügung identisch. Diese bildet lediglich das Anfechtungsobjekt und damit den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstands begrenzt. Anfechtungsobjekt und Streitgegenstand sind identisch, wenn die Verwaltungsverfügung insgesamt angefochten wird. Bezieht sich demgegenüber die Beschwerde nur auf einen Teil des durch die Verfügung bestimmten Rechtsverhältnisses, gehören die nicht beanstandeten Teilaspekte des verfügungsweise festgelegten Rechtsverhältnisses zwar zum Anfechtungs-, nicht aber zum Streitgegenstand (BGE 110 V 51 E. 3c; RENÉ A. RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, Basel 1994, Rz. 899 ff.). Die Rechtsmittelinstanz darf im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens die Verfügung nur insoweit überprüfen, als sie angefochten ist (BGE 131 II 203 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1475/2006 vom 20. November 2008 E.1.4, A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 1.2 mit Hinweisen).

Im vorliegenden Fall anerkennt der Beschwerdeführer, für den Umsatz der Ferienwohnungen steuerpflichtig zu sein. Im Streit – und damit Streitgegenstand – sind lediglich die Vorsteuern bezüglich der beiden Chalets von Fr. 40'117.64 für die Jahre 2001 bis 2005 (nicht die Vorsteuern bezüglich der beiden Wohnungen im Haus X._____). Auf sein Rechtsbegehren 2 in der Beschwerde vom 6. Mai 2008 und in der Beschwerdeergänzung vom 13. Mai 2008 ist hingegen gemäss Art. 52 Abs. 2 VwVG nicht einzutreten; das Rechtsbegehren 2 ermangelt der genügenden Bestimmtheit, wenn in der Beschwerde (und in der Beschwerdeverbesserung) ohne weitere Begründung lediglich verlangt wird, es sei „die Besteuerung der Einnahmen aus den Wohnungen der Nachkommen ... zu klären“ (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., S. 94 Rz. 2.211).

2.

2.1 Die Steuerbarkeit von Lieferungen und Dienstleistungen bedingt gemäss Art. 5 aMWSTG, dass sie „gegen Entgelt“ erbracht werden. Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie also im Austausch mit einer Gegenleistung erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt – vom Eigenverbrauch abgesehen – ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis in erwähntem Sinn, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (anstelle zahlreicher: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.1 und A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1). Es fehlt in diesem Fall an einem Steuerobjekt und es handelt sich aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht um einen sog. "Nichtumsatz" (BGE 132 II 353 E. 4.3; BVGE 2009/34 E. 2.2.1, BVGE 2008/63 E. 2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.1, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1).

2.2

2.2.1 Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung u. a. die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 37 aMWSTG in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 38 Abs. 1 Bst. a und b sowie Abs. 2 aMWSTG).

2.2.2 Für einen Vorsteuerabzug ist gemäss Art. 38 Abs. 1 aMWSTG – in Abweichung zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) und etwa des deutschen Rechts (sog. "erfolgloser Unternehmer") – u.a. erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände und Dienstleistungen ("Input") für einen geschäftlich begründeten Zweck gemäss Abs. 2 der Bestimmung verwendet werden, namentlich für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen ("Output"; statt vieler: BGE 132 II 353 E. 8.3, 10; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1566/2006 vom 11. August 2008 E. 2.2, A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.2, A-1351/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 4.1). Verlangt wird gemäss Rechtsprechung ein "objektiv wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung" (BGE 132 II 353 E. 8.2 f., 10; Urteile des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 16. August 2006 E. 3.4,

2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 5.2 in fine; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1, A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.1 mit Hinweisen). Nicht genügend ist nach dem auf das vorliegende Verfahren noch anwendbaren aMWSTG eine lediglich für die Zukunft beabsichtigte Verwendung; das schweizerische Recht knüpft an die tatsächliche Verwendung der Eingangsleistung für steuerbare Umsätze und nicht nur an die Unternehmereigenschaft (Urteile des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 7.2, 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 4.3.2 mit Hinweis auf DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 257 ff.; so schon Entscheide der SRK vom 14. März 2006, veröffentlicht in VPB 70.79 E. 3c/aa, vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2c/aa; in gleicher Weise auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.3, A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 5.2, A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 5.2; anderer Ansicht ein Teil der Lehre: ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1395; IVO P. BAUMGARTNER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 44, 46 ff. zu Art. 38, mit Verweisen auf die europäische Rechtsprechung; siehe auch ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Création d'une nouvelle entreprise et début d'assujettissement à la TVA, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2005 S. 927).

2.2.3 Werden bezogene Leistungen nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck bzw. nicht für einen steuerbaren Ausgangsumsatz verwendet, liegt Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor, welcher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (BGE 132 II 353 E. 10; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.4, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 2.3; RIEDO, a.a.O., S. 254 f., 260, 283). Endverbrauch ist nicht zwingend privat. Auch juristische Personen als Steuerpflichtige können (wie natürliche Personen) ein Nebeneinander von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Betätigung aufweisen und im Umfang, in dem sie die Eingangsleistungen nicht für steuerbare Zwecke verwenden, findet Endverbrauch statt (sog. "Endverbrauch in der Unternehmenssphäre"; BGE 132 II 353 E. 8.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 7.2; BGE 123 II 295 E. 7a; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1575/2006 vom 5. Oktober 2009 E. 2.2.1, A-1595/2006 vom 2. April

2009 E. 2.6.2, A-1479/2006 vom 10. September 2008 E. 2.2.3). Soweit eine Eingangsleistung für einen „Nichtumsatz“ (vgl. oben E. 2.1) verwendet und damit endverbraucht wird, ist der Vorsteuerabzug zu verweigern (BVGE 2009/34 E. 2.2.4.1; vgl. Art. 38 Abs. 4 aMWSTG).

2.3

2.3.1 Im Rahmen der Beurteilung, ob ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch bzw. Eingangs- oder Ausgangsumsatz (vgl. oben E. 2.1) vorliegt, stellt sich zwangsläufig die Frage, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (vgl. dazu ausdrücklich Urteil des Bundesgerichts 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.4 und 6.5; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6143/2007 vom 28. Mai 2009 E. 2.2.2.2, A-1390/2006 vom 30. Oktober 2007 E. 2.2).

2.3.2 Als Grundsatz gilt dabei, dass das Handeln demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet wird, der nach aussen, gegenüber Dritten, im eigenen Namen auftritt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6143/2007 vom 28. Mai 2009 E. 2.2.2.2, A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.1, A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.3.1; Entscheide der SRK vom 4. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.71 E. 2b, vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50 E. 2b, vom 21. Januar 1997, veröffentlicht in VPB 64.46 E. 3a und b). Blosser Vermittler ist in diesem Zusammenhang dagegen, wer Leistungen (Lieferungen und Dienstleistungen) ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt. Diesfalls kommt das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande (direkte Stellvertretung, Art. 11 Abs. 1 aMWSTG). Der Vertreter erbringt diesfalls jedoch eine eigenständige Leistung (die Vermittlungsleistung), welche bei Erzielen einer Provision der Steuer unterliegt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 3.2.1, A-1494/2006 vom 21. September 2007 E. 3.1.2 und 3.2.2 mit Hinweisen).

2.3.3 Das Erfordernis des ausdrücklichen Auftritts im Namen und für Rechnung des Vertretenen ist insbesondere dann nicht erfüllt, wenn der Vertreter dem Dritten bloss anzeigt, als Vertreter zu handeln, ohne jedoch die Identität des Vertretenen namentlich bekannt zu geben. Ebenso wenig reicht eine stillschweigende Willenskundgabe, in fremdem Namen und für fremde Rechnung handeln zu wollen, für

die Begründung einer direkten Stellvertretung im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes aus. Namentlich genügt es den Anforderungen von Art. 11 Abs. 1 aMWSTG nicht, dass die Beteiligten in Kenntnis der Vertretungsverhältnisse handeln bzw. der Dritte – wie dies bei der Stellvertretung nach Zivilrecht gemäss Art. 32 Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) der Fall wäre – aus den Umständen schliessen muss, dass der Vertreter für Rechnung des Vertretenen handelt oder wenn es ihm gleichgültig ist ([anstatt vieler] Urteile des Bundesgerichts 2C_442/2009 vom 5. Februar 2010 E. 2.4.2, 2C_229/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 4.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6143/2007 vom 28. Mai 2009 E. 2.2.2.2, A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 3.2.1 ff. mit zahlreichen Hinweisen).

2.3.4 Die ESTV hatte die Anforderungen an die direkte Stellvertretung gemäss Art. 11 Abs. 1 aMWSTG in einer Wegleitung konkretisiert (siehe dazu Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2001], N 190 ff.). In der Praxis wurden jedoch die strengen formellen Anforderung für die Annahme der direkten Stellvertretung teilweise kritisiert (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 283). Seit Inkrafttreten von Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (aMWSTGV, AS 2000 1347) am 1. Juli 2006 wurde allein aufgrund von Formmängeln keine Mehrwertsteuernachforderung erhoben, wenn erkennbar ist oder die mehrwertsteuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist.

2.3.5 Von einer direkten Stellvertretung kann gemäss Ziff. 2.1 der Praxismitteilung vom 31. Oktober 2006 (Behandlung von Formmängeln) dennoch ausgegangen werden, wenn aus der Gesamtheit der relevanten Unterlagen eindeutig hervorgeht, dass der Vertrag direkt zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger zustande gekommen und abgewickelt worden ist, der Vertreter dem Endabnehmer gegenüber keine Leistung erbringt oder für die Leistung der einen oder anderen Vertragspartei nicht einstehen muss, der Geschäftsvorfall korrekt, das heisst insbesondere beim Vertreter bloss die Provision erfolgswirksam verbucht wurde, der Vertretene für den Dritten erkennbar und aus der Gesamtheit der Unterlagen eindeutig identifiziert werden kann und der Vertretene dem Vertreter gegenüber abrechnet.

Vom Anwendungsbereich von Art. 45a aMWSTGV wurden jedoch nur Formmängel erfasst. Die Verwaltungspraxis der ESTV – auch die formellen Regelungen – wurden durch Art. 45a aMWSTGV nicht aufgehoben, sondern bleiben bestehen sowie gültig und sind grundsätzlich vom Steuerpflichtigen zu beachten. Sie sollen aber aufgrund der Anweisung des Bundesrates in Art. 45a aMWSTGV pragmatisch angewendet werden (BGVE 2007/25 E. 6.1). Die Voraussetzung des ausdrücklichen Auftritts des Vermittlers im Namen und für Rechnung des Vertretenen stellt nach der Rechtsprechung hingegen eine materiellrechtliche Gültigkeitsvoraussetzung für die direkte Stellvertretung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts dar; Art. 45a MWSTGV kann entsprechend nur in Betracht gezogen werden, wenn der Vertreter zwar ausdrücklich im Namen und für Rechnung aufgetreten ist, jedoch die weitergehenden Formerfordernisse der Verwaltungspraxis nicht erfüllt sind (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6143/2007 vom 28. Mai 2009 E. 2.2.2.2, A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 3.3, A-1390/2006 vom 30. Oktober 2007 E. 2.4.4, A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.4).

2.3.6 Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine mehrwertsteuerliche Leistung vor (indirekte Stellvertretung; Art. 11 Abs. 2 aMWSTG). Nach der Rechtsprechung ist die Fiktion dieser zwei Umsätze bei der indirekten Stellvertretung (eigentlicher Leistungserbringer an indirekten Stellvertreter und indirekter Stellvertreter an Leistungsbezüger) sowohl auf die Lieferung von Gegenständen als auch auf Dienstleistungen anwendbar. Im Ergebnis bedeutet dies, dass auch derjenige als Erbringer einer Leistung gilt, der sich darauf beschränkt, den Gegenstand oder die Dienstleistung eines Dritten im eigenen Namen weiter zu fakturieren. Damit einem Steuerpflichtigen eine Leistung mehrwertsteuerlich zuzurechnen ist, braucht er diese folglich nicht zwingend auch physisch selbst zu erbringen. Es genügt, dass er sich mit allen Eigenschaften eines Steuerpflichtigen in die Umsatzkette einfügt und dabei nicht als blosser Vermittler (direkter Stellvertreter) auftritt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1547/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2.1, A-1462/2006 vom

6. September 2007 E. 2.2.1, A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4 und 3.2).

3.
Im vorliegenden Fall wehrt sich der Beschwerdeführer nicht dagegen, dass ihm seine Umsätze gemäss der Ziff. 1.6 der EA Nr. 189'947 aus der Vermietung der zwei Chalets aufgerechnet und Mehrwertsteuern darauf erhoben werden. Er macht aber Vorsteuern auf Eingangleistungen für die Erzielung dieser Umsätze im Umfang von Fr. 40'117.64 geltend. Zu klären ist demnach, ob er Anspruch auf diese Vorsteuerabzüge hat.

3.1 Am 12. Mai 2006 bestätigte der Beschwerdeführer der ESTV schriftlich (amtliche Akten Nr. 3), die Mieterträge aus den Chalets seien Mieterträge seiner Kinder, welche die Vermietung auf eigene Rechnung betrieben. Die gesamten Mieterträge würden unter einem gemeinsamen Pool abgerechnet und aufgeteilt zu je $^1/_3$ für seine Kinder. Ob eine Mehrwertsteuerpflicht seiner Kinder vorliege, sei durch die ESTV zu prüfen. Alle diese privaten Einkünfte seien klar vom Hotelbetrieb getrennt und privat versteuert worden. Der Beschwerdeführer hat diese Darstellung zwei Jahre später in der Beschwerde vom 6. Mai 2008 widerrufen und ausgeführt, er vermiete die Chalets selbst und die Einnahmen stünden ihm zu. In der internen Abrechnung habe er diese Einnahmen seinen Kindern überlassen.

Der Beschwerdeführer hat jedenfalls in seinen eigenen Steuererklärungen für die Jahre 2001 bis 2005 kein Einkommen aus der Vermietung der Chalets ausgewiesen (amtliche Akten Nr. 13). Daraus ist zu schliessen, dass seine Auskunft an die ESTV vom 12. Mai 2006 richtig war, die Vermietung der Chalets erfolge auf Rechnung seiner Kinder. Er trat den Mietern gegenüber jedoch im eigenen Namen auf. Von einem ausdrücklichen Auftritt im Namen und für Rechnung seiner Kinder (sog. direkte Stellvertretung) kann also keine Rede sein. Es liegt eine Vermietung des Beschwerdeführers im eigenem Namen aber auf fremde Rechnung vor. Dies stellt eine indirekte Stellvertretung nach Art. 11 Abs. 2 aMWSTG dar. Die Umsätze aus der Vermietung der Chalets an Dritte sind nach dem Gesagten dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Die ESTV hat die Mehrwertsteuer auf den entsprechenden Umsätzen deshalb zu Recht bei diesem nacherhoben.

3.2 Die ESTV schloss aus dem Umstand, dass die Kinder das Entgelt aus der Vermietung an Dritte eingenommen haben, auf eine Nutzungsüberlassung der Chalets vom Beschwerdeführer als deren Eigentümer an seine Kinder. Das Bundesverwaltungsgericht teilt diese Schlussfolgerung. Die ESTV verweigerte dem Beschwerdeführer in der Folge die von ihm geltend gemachten Vorsteuerabzüge mit der Begründung, die Nutzungsüberlassung der betreffenden Chalets an seine Kinder sei gemäss Art. 18 Ziff. 21 aMWSTG von der Steuer ausgenommen und er habe deshalb nach Art. 38 Abs. 4 aMWSTG keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug. Art. 18 Ziff. 21 aMWSTG kann freilich erst dann von Bedeutung sein, wenn überhaupt ein steuerbarer Leistungsaustausch vorliegt, was auch die ESTV mit ihrer Aussage im Einspracheentscheid, ein von den Kindern für die Nutzungsüberlassung allfällig entrichtetes Entgelt fiele unter Art. 18 Ziff. 21 aMWSTG, zum Ausdruck bringt. Vorliegend mangelt es allerdings bereits an einem steuerbaren Leistungsaustausch.

Richtig ist, dass die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Eingangsleistungen (Bauarbeiten, Einkäufe von elektrischen Geräten, Sanierungen etc.) für die Nutzungsüberlassung an die Kinder verwendet worden sind. Denn erst in einem zweiten Schritt wurden die Chalets mehrwertsteuerrechtlich – aufgrund der Fiktion der zwei Umsätze bei der indirekten Stellvertretung (vgl. E. 2.3.6) – von den Kindern an den Beschwerdeführer und danach von diesem als indirekter Stellvertreter an Dritte vermietet. Die vorliegend in Frage stehenden Eingangsleistungen stehen damit mit der Nutzungsüberlassung des Beschwerdeführers an seine Kinder und nicht mit der nachher erfolgenden Vermietung an Dritte in einem objektiv wirtschaftlichen Zusammenhang (E. 2.2.2).

Die Nutzungsüberlassung des Beschwerdeführers an seine Kinder erfolgte unentgeltlich; etwas Anderes wird vom Beschwerdeführer weder geltend gemacht noch ergibt es sich aus den Akten. Die Entgeltlichkeit stellt aber – vom Eigenverbrauch abgesehen – ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (E. 2.1). Vorliegend ist somit ein sog. "Nichtumsatz" gegeben, der nicht unter den Anwendungsbereich des aMWSTG fällt. Bereits aus diesem Grund entfällt im hier zu beurteilenden Fall die Berechtigung zum Vorsteuerabzug (E. 2.2.3 in fine). Die ESTV hat diesen somit zu Recht verweigert.

4.
Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Verfahrensausgang sind dem Beschwerdeführer als unterliegende Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'300.-- festgesetzt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem Beschwerdeführer zur Zahlung auferlegt. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 3'300.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'300.-- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Markus Metz	Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: